



**UNIVERSITÉ
D'EVRY-VAL-D'ESSONNE**



DESS CONTENTIEUX DE DROITS PUBLIC ET PRIVE

**« LES PENALITES FISCALES SONT-ELLES ASSIMILABLES à des
SANCTIONS PENALES AU REGARD DE LA CEDH ? »**

Sonia DUARTE

Année universitaire 2001/2002

SUJET

Les pénalités fiscales sont-elles assimilables à des sanctions pénales au regard de la Cour Européenne des Droits de l'Homme ?

PLAN

Sujet : **Les pénalités fiscales sont-elles assimilables à des sanctions pénales au regard de la CEDH ?**

I Le non assujettissement des pénalités fiscales à la CEDH

A/ L'inapplicabilité du principe de l'article 6 de la CEDH

1. Par la Commission de la CEDH

2. L'adhésion du Conseil d'Etat

B/Le droit à un procès équitable prôné par la doctrine

II L'Assimilation des pénalités fiscales à des sanctions pénales

A/ Evolution vers une dimension répressive des pénalités fiscales à la fin des années 1980

1. Le constat du caractère pénal des pénalités fiscales

- par la Commission de la CEDH
- par le Conseil Constitutionnel

2. La totale compatibilité à l'article 6 des pénalités fiscales

- par la CEDH

B/ Une applicabilité de l'article 6 nuancée et critiquée

1. Une applicabilité nuancée

- seules les pénalités fiscales pour mauvaise foi constituent des sanction pénales
- l'assiette fiscale, le recouvrement échappe au champ d'application de l'article 6

2. Une applicabilité critiquée

- elle ne constitue pas un renforcement du droit des contribuables
- la CEDH s'est montrée trop modérée
- le Conseil d'Etat ne suit pas la CEDH...

INTRODUCTION

La pénalité fiscale prononcée en matière de contributions indirectes a toujours posé en jurisprudence le problème délicat de sa nature.

Primitivement, la Cour de cassation avait estimé que l'amende fiscale avait une nature pénale (Crim, 9.12.1813). Par la suite, elle lui conféra un caractère réparateur (Crim, 19.08.1836). Aujourd'hui, elle estime que l'amende fiscale a un caractère mixte, étant à la fois une peine prononcée contre le délinquant et une indemnité en faveur de Trésor Public (Crim, 9. 1 1. I 891 ; Crim, 28.04.1968).

Les infractions fiscales comportent essentielles deux types de sanctions :

d'une part les sanctions pénales proprement dites, qui relèvent de l'échelle des peines prévues par le code pénal en matière correctionnelle et qui s'attachent aux délits ; d'autre part, les sanctions fiscales qui consistent en des majorations et autres pénalités proportionnelles aux impôts fraudés ou à la valeur des biens qui ont servi d'instruments à la fraude.

En général, les sanctions fiscales échappent au juge répressif et sont, au contraire, établies par l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt.

Toutefois, même dans ce cas, le juge répressif, ne peut ignorer les majorations et pénalités établies par l'administration pour lesquelles il peut être appelé à prononcer une condamnation solidaire des personnes convaincues d'une infraction pénalement réprimée. Ce qui ne lui confère qu'une maîtrise limitée des sanctions qu'on prononce.

Le juge de l'impôt doit donc déterminer le montant légal de la créance fiscale et prononcer sur le bien-fondé des sanctions fiscales appliquées par l'administration.

Tandis que le juge répressif saisi à la suite des poursuites intentées par le ministère public sur plainte de l'administration, a pour mission de rechercher si le prévenu a commis ou tenté de commettre l'infraction relevée à son encontre et, dans l'affirmative, lui infliger la peine prévue par la loi.

Cette différence entre les fonctions se traduit par une indépendance des instances qui n'est, toutefois pas absolue.

Le droit fiscal, d'inspiration administrative, se heurte donc nécessairement au droit pénal, d'esprit judiciaire. Un conflit inévitable se produit ainsi entre les principes de la fiscalité et les règles de la répression, conflit d'autant plus difficile à résoudre que la solution ne peut en général être trouvée que moyennant un sacrifice des droits de l'individu ou de ceux de l'administration.

En faveur du caractère pénal des pénalités fiscales, on peut invoquer la lettre même du Code Général des Impôt (ci-après CGI). Cette sanction est prévue dans un chapitre intitulé « Pénalités » (article 1725 et suivants). Les articles 1791 et suivants parlent « d'amendes » (art 1791,1793A,1800,1804), de « pénalités » (art 1794,1795,1797), de « peines » (art 1799, 1801) et même de « responsabilité pénale » (art 1805 al 2). Il en reste pas moins que le caractère pénal de l'amende fiscale est indéniable d'autant plus que le CGI en parlant d'amende évoque le Code Pénal qui qualifie l'amende de peine.

En outre, l'amende fiscale est susceptible de sursis et de circonstances atténuantes. Or ces deux techniques sont des moyens d'individualisation des peines et ne se conçoivent pas à propos des réparations civiles.

Dans une perspective historique, le droit pénal de la fiscalité a des origines variées suivant la catégorie de l'impôt en cause et selon la nature des sanctions.

Les contributions indirectes ont été les premiers impôts à faire l'objet de mesures de répression pénales, on en trouve l'origine dans les règles de fonctionnement de la Ferme générale sous l'Ancien Régime.

Ces contributions indirectes ont été codifiées par Colbert dans l'ordonnance de 1680. Supprimées durant la Révolution, elles sont rétablies par le décret du 1er germinal An XIII. La loi du 28 avril 1816 intervient ensuite. Elle demeure la loi fondamentale en matière de contributions indirectes, malgré des modifications ultérieures.

En ce qui concerne les autres catégories d'impôts, si les sanctions fiscales d'ordre pécuniaire ont toujours existé, les sanctions pénales infligées par les tribunaux correctionnels apparaissent à une date relativement récente.

La loi du 1er juillet 1916, a amené les infractions fiscales au rang de délits.

En effet, il était institué une contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, dont l'application pouvait entraîner des poursuites pénales.

Mais la loi du 25 juin 1920 est le premier texte à portée générale. Il introduit en droit pénal fiscal le délit général de fraude fiscale : limité, pendant un certain temps, aux seuls impôts directs, il a été étendu à toutes les catégories d'impôts et figure actuellement à l'art 1741 du CGI qui est le texte de base en droit pénal de la fiscalité.

Si la nature des pénalités fiscales pose un problème en droit interne, il en est de même au niveau européen. En effet, l'art 6-1 de la Convention Européenne des droits de l'homme (ci-après CEDH) selon lequel *"toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement...par un tribunal... qui décidera... du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle ..."* a du mal à trouver sa place en droit interne quant à son application d'autant plus que la fiscalité n'apparaît pas dans le texte de la convention.

Le problème est donc de savoir si au regard de la CEDH, les pénalités fiscales sont considérées comme des sanctions pénales ou non ?

Autrement dit, on s'interroge sur la question de savoir si un fait unique de fraude fiscale, par exemple, peut être réprimé d'abord par des sanctions prononcées par l'administration, puis une nouvelle fois par des sanctions prononcées par l'autorité judiciaire au risque de violer l'article 6 de la Convention et la règle de non cumul des sanctions « *non bis in idem* » qui dispose que nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné.

L'intérêt de la question est de voir comment la jurisprudence, aidée par la doctrine, a peu à peu réussi à intégrer cet article dans les rapports entre le droit interne et la CEDH d'une part, et, les tribunaux internes et le contribuable, d'autre part.

Si pendant longtemps le non-assujettissement des sanctions fiscales, et plus spécialement des pénalités, aux exigences de l'article 6 de la CEDH a été considéré comme la conséquence de l'inapplicabilité de principe de cette disposition au contentieux fiscal (I), la Commission EDH et ensuite la cour EH elle-même ont, cependant, donné à partir des années 1980 des signes annonciateurs d'une évolution vers l'assimilation des pénalités fiscales à des sanctions pénales (II).

I LE NON-ASSUJETTISSEMENT DES PENALITES FISCALES A LA CONVENTION EUROPEENNE DES DROITS DE L'HOMME

Pendant longtemps le non-assujettissement des sanctions fiscales à l'article 6 de la CEDH a été considéré comme la conséquence de l'inapplicabilité de principe de cette disposition au contentieux fiscal. Telle a été la position de la Commission de la CEDH, position qu'elle a maintenue jusqu'aux années quatre-vingts. Cette attitude a naturellement emporté l'adhésion de Conseil d'Etat français (A). Cependant, la doctrine avait, dans le temps, tendance à considérer que les pénalités fiscales devaient être soumises au respect du droit à un procès équitable (B).

A / L'INAPPLICABILITE DU PRINCIPE DE L'ARTICLE 6 DE LA CONVENTION EUROPEENNE DES DROITS DE L'HOMME

1. LA POSITION DE LA COMMISSION DE LA CEDH

Le non-assujettissement des sanctions fiscales, et plus spécialement des penalties, à l'article 6 de la CEDH, telle a été la position maintes fois rappelée par la Commission de la CEDH dans plusieurs décisions (Décision du 23 mai 1966 : A, B, C,D c/ Pays-Bas, Décision du 4 mai 1983 : X c/France, Décision du 11 décembre 1986 : Ste S&T c/ Suède).

L'inapplicabilité ne valait pas seulement pour les procédures de taxations fiscales proprement dites, mais aussi pour celles relatives pour des questions connexes, comme les avantages fiscaux (Décision du 8 juillet 1988 : X c/Autriche).

La Commission a maintenu cette ligne de conduite jusqu'à la fin des années quatre-vingts. Ainsi ont été déclarés irrecevables, les moyens tirés de la partialité de la procédure contentieuse fiscale (Décision 9 décembre 1988 : Schraft c/ RFA, Décision du 6 mars 1989 : Rantner) ou le grief fondé sur le refus de la High Court Britannique de le prononcer sur le bien-fondé d'une décision fiscale (Décision du 4 mai 1987 : M c/ Royaume-Uni). De même en 1990, la Commission de la CEDH continuait encore à esquiver la question de la qualification des pénalités fiscales au regard de l'article 6 (Décision du 10 mars 1988 : H cl Suède, Décision du 5 octobre 1986 : Boldicot cl France).

2. L'ADHESION DU CONSEIL D'ETAT FRANÇAIS

L'option favorable à la soustraction de l'ensemble du contentieux fiscal à l'emprise de l'article 6 de la CEDH a tout naturellement emporté l'adhésion du Conseil d'Etat français.

"Le juge de l'impôt ne statue pas en matière pénale et ne tranche pas des contestations sur des droits et obligations de caractère civil..."dès lors les dispositions de l'article 6 de la CEDH ne sont pas applicables aux procédures relatives aux taxations fiscales (CEZjuin 1989, Bussoz).

Dans cet arrêt, le Conseil a donc estimé qu'est irrecevable le moyen tiré de l'article 6 lorsqu'une procédure fiscale est en cause. Dans le même sens et pratiquement dans les mêmes termes les arrêts du 10 juillet et du 12 juillet 1989 ont déclaré que le juge de l'impôt ne statuant pas en matière pénale et ne tranchant pas des contestations sur des droits et obligations de caractère civil, les dispositions de l'article 6 de la CEDH(« toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement ») ne sont pas applicables aux procédures relatives aux taxations fiscales.

Auparavant, le Conseil, dans un arrêt du 28 septembre 1984, avait évité de trancher la délicate question qu'avait explicitement posée M.Chahib-Nourai, commissaire du gouvernement, dans ses conclusions: le champ de l'article 6 de la CEDH s'étend-il aux litiges fiscaux ?

Fondé sur la clarté du libellé de l'article 6 lui-même (CE, 10 juillet 1990), le choix du Conseil en faveur de l'inapplicabilité s'appuie aussi sans doute sur la jurisprudence précédemment citée de la Commission de la CEDH.

La Cour de cassation, quant à elle, avait choisi la solution opposée, sans doute parce qu'au regard de son organisation, les litiges fiscaux ressortent au civil puisque ils sont portés devant l'une des chambres civiles.

Cette divergence de jurisprudence est fâcheuse car elle porte sur les droits des justiciables.

Après avoir laissé entrevoir la possibilité d'une distinction entre contentieux des droits et contentieux des pénalités à l'intérieur du litige fiscal, le second étant susceptible le cas échéant d'entrer dans le champ de l'article 6, le Conseil est revenu à sa jurisprudence traditionnelle. En effet, dans l'arrêt Beltoise du 29 juin 1992, M. Chahid-Nourai a précisé : « Ceci ne signifie pas que vous entendiez esquiver un débat essentiel mais simplement que les données du présent litige ne vous permettent pas de le trancher aujourd'hui ».

Si le juge administratif avait estimé jusque là que l'article 6 de la CEDH était inapplicable en matière fiscale s'opposant sur ce point à la Cour de cassation, c'est parce que litiges fiscaux n'étaient pas selon lui des litiges civils ou pénaux. Mais comme il n'était pas impossible que la CEDH se prononce sur ce point dans un avenir proche et que le Conseil Constitutionnel tendait de plus en plus à regarder les pénalités fiscales comme des sanctions justifiant un régime de protection de type pénal, la question se posait donc de savoir s'il y avait lieu de distinguer à l'intérieur de litige fiscal deux éléments : celui qui porte sur les droits et celui qui porte sur les pénalités.

Mais, dans l'arrêt Hode et Cie du 15 avril 1992, le Conseil d'Etat tranche par la négative la question de la décision Beltoise.

Le refus d'assimiler les pénalités fiscales à des accusations pénales au sens de l'article 6 est particulièrement net dans l'arrêt Perseguers du 22 avril 1992. Le Conseil ne suit pas la suggestion de son commissaire du gouvernement J. Arrighi de Casanova, visant à soumettre les seules pénalités fiscales aux impératifs de l'article 6, dès lors qu'elles répondaient à la notion de sanction, solution consacrée tant par la jurisprudence européenne que par celle du Conseil Constitutionnel.

B/ LE DROIT A UN PROCES EQUITABLE PRONE PAR LA DOCTRINE

Prenant acte de l'interprétation donnée par les instances de Strasbourg à l'expression « d'accusation pénale » au sens de l'article 6, et spécialement dans le domaine des sanctions administratives pécuniaire, la doctrine « fiscaliste » ou « pénaliste » avait tendance à considérer, qu'à plus ou moins brève échéance, les pénalités fiscales seraient soumises au respect du «droit à un tribunal » et du droit à un procès équitable.

Ainsi, M. Delmas-Marly et C. Teitgen-Colly ont avancé le fait qu'en affirmant le caractère autonome de la notion européenne de matière pénale, la Commission et la Cour sont amenées à élaborer un système d'interprétation fort complexe. En effet, elles examinent la qualification pénale ou non, elles se réfèrent à la nature de l'infraction et à la sévérité de la sanction. C'est à dire que toute sanction administrative à caractère répressif n'est pas automatiquement considérée comme relevant de la matière pénale.

A la différence du conseil constitutionnel, la cour européenne se réserve d'apprécier dans chaque espèce si la sanction entre ou non dans la catégorie de la matière pénale, ce qui implique, en cas de réponse affirmative, l'obligation de respecter l'ensemble des garanties de l'article 6 de la CEDH, donc le procès équitable.

Mais, lorsqu'elle est confrontée à des sanctions administratives, la Cour adopte un autre schéma selon lequel les critères de la sévérité de la sanction et de la nature de l'infraction sont alternatifs et non cumulatifs.

Potentiellement la plupart des sanctions administratives à caractère répressif appartiennent donc à la « matière pénale » surtout quand la sanction est lourde ou lorsqu'elle vise tous les citoyens.

Selon M. Goulard, Maître des requêtes au Conseil d'Etat, si l'application de la Convention en matière de contentieux administratif de l'impôt a été jusqu'à présent particulièrement limitée, elle semble toutefois amenée à se développer.

M. Goulard précise que, concernant le contentieux de l'assiette fiscale, il convient de souligner que le Conseil d'Etat n'a jamais exclu par principe l'application de l'article 6 de la CEDH.

La question de l'application de l'article 6-1 s'est donc posée pour les litiges relatifs aux redressements fiscaux, et cet article a été jugé non applicable à ces litiges. Ce qui est conforme à la position de la Commission de la CEDH qui, d'ailleurs, depuis 1990 admet la recevabilité de requêtes relatives aux pénalités fiscales. La jurisprudence du Conseil d'Etat a pris en compte cette évolution, en évitant de se prononcer sur la question.

Mais, M.Goulard pense que cette phase d'attente a pris fin avec l'arrêt Bendenoun du 24 février 1994. D'une part, parce que l'article 6-1 peut s'appliquer à des pénalités fiscales, et que cet article ne s'applique pas à toutes les sanctions fiscales, et, d'autre part, parce que l'article 6-1 ne s'étend pas à la phase administrative. Donc, en l'espèce le procès Bendenoun a été équitable.

Le Conseil d'Etat est tenu d'y adapter sa jurisprudence.

Concernant le caractère équitable du procès, la Cour a donc adopté sur ce point une position inverse de la Commission et on ne peut que s'en féliciter selon M.Goulard. Cependant, pour les pénalités, la solution d'inapplicabilité devrait toujours valoir poire la phase administrative du procès, mais pourrait être remise en cause par la phase contentieuse. Autrement dit, les garanties de l'article ne serait pas tout à fait remplies.

M.Cohen-Jonathan expose le fait que si pendant longtemps, c'est tout le contentieux fiscal pris globalement et sans nuance qui semblait échapper à l'emprise de l'article 6, une telle immunité devait être sérieusement atténuée.

En effet, certains ont exprimé l'opinion que le juge administratif français n'avait tendance à appliquer le droit de la CEDH que lorsqu'il était obligé.

Une telle attitude présente beaucoup d'inconvénients.

Les juges nationaux lorsqu'ils appliquent la Convention ne doivent pas utiliser une méthode d'interprétation « nationale » mais au contraire prendre en considération la jurisprudence européenne. Sinon, on risque d'aboutir à une Convention « éclatée ».

Cependant, M.Cohen-Jonathan reconnaît que les juridictions administratives font aujourd'hui une meilleure place au droit de la Convention dans le cadre des avis donnés au gouvernement et dans le cadre contentieux. Mais il est d'autres domaines où des « corrections » doivent encore intervenir. Si on examine le contentieux relatif à l'article 6, on a déjà noté que la Commission considère comme rentrant dans la matière pénale des sanctions pécuniaires qualifiées d'administratives dans certains Etats. Tel est le cas des sanctions infligées pour violation des règles de droit de la concurrence.

Quant à la jurisprudence, elle met particulièrement l'accent sur le fait que certaines pénalités fiscales relèvent de la matière pénale au sens de l'article 6. Cette conclusion pourtant claire s'est heurtée à l'attitude du Conseil d'Etat qui s'est refusé de mettre à part le contentieux des pénalités fiscales susceptibles d'être analysées comme des sanctions pénales au sens de l'article 6-1 de la Convention. Pour M. Cohen-Jonathan, le Conseil d'Etat devait intégrer la jurisprudence européenne d'autant plus que le Conseil Constitutionnel a encore appelé la nécessité d'observer les droits de la défense en matière de sanctions fiscales dans une décision du 28 décembre 1990, confirmant sa jurisprudence du 30 décembre 1982.

Selon M. Cohen-Jonathan, la résistance du juge est due en partie à une absence d'informations suivies et coordonnées des implications du droit de la Convention.

Au total si la jurisprudence européenne permet de renforcer le caractère contradictoire du procès fiscal, ce serait un progrès que les seules ressources du droit national ne permettent pas toujours d'atteindre.

Pour M. Derouin, si les juridictions administratives ont aisément reconnu le caractère répressif des sanctions fiscales pour les soumettre à certaines règles du droit répressif telles que l'attribution de la charge de la preuve, le respect des droits de la défense ne s'est imposé qu'avec l'intervention du législateur avec notamment la loi du 11 juillet 1979 sur l'obligation de motiver les sanctions.

Cependant, le contrôle juridictionnel s'impose pourtant d'autant plus que, les sanctions fiscales relevant de la matière pénale au sens de l'article 6 de la CEDH, le contribuable a droit à ce que sa cause soit entendue par un tribunal indépendant et impartial ayant plénitude de juridiction sur la décision prise par l'administration.

De même, il est une autre évolution que commande le principe constitutionnel qui fonde « la rétroactivité des lois répressives plus douces » à savoir que la nouvelle loi moins sévère implique que les peines anciennes ne sont plus nécessaires. Or, le principe de la nécessité des peines s'applique aux sanctions fiscales. Dans le même sens, l'article 15-1 du pacte de New-York sur les droits civils et politiques posent le principe de la rétroactivité des lois plus douces.

Selon M. Derouin, le juge de la répression fiscale devait donc, sur ce point, opérer la même évolution que la Cour de cassation qui a renoncé à sa jurisprudence traditionnelle écartant l'application immédiate de la loi nouvelle plus douce en matière de sanctions fiscales et, plus généralement, d'infraction économique .

Le Conseil d'Etat sera donc conduit à reconsidérer son analyse comme fait la chambre criminelle. Il est souhaitable que cette évolution poursuive.

Quant à M. De Salvia, Secrétaire adjoint de la Commission européenne des droits de l'homme, il affirme qu'en refusant pendant longtemps de s'enfermer dans des définitions abstraites, la Cour s'est départie de l'esprit du système préconisé par la Commission. D'après M. De Salvia, ce que la Commission recherchait, était une vision globale du problème à traiter compte tenu notamment des répercussions sur les systèmes nationaux. Or, la Cour ne l'a pas suivie sur ce terrain et l'approche pragmatique adoptée par cette dernière l'a amenée à arrêter une jurisprudence assez claire. M. De Salvia continue en soutenant qu'à partir de là, on voit mal comment, sauf à adopter une position quasi dogmatique, pourrait échapper à l'empire de l'article 6 de la CEDH au titre de la matière civile sinon tout, au moins une grande partie du contentieux fiscal.

Si l'on excepte la garantie d'une durée « raisonnable » des procédures, il peut s'avérer relativement aisé d'adopter la totalité des garanties à savoir le procès équitable, l'impartialité... les adopter aux procédures fiscales de façon à les rendre conformes à la Convention.

C'est en tout cas ce que la Cour semble avoir eu à l'esprit lorsqu'elle a affirmé ce qui suit : « On conçoit que, pour ce qui est des débats judiciaires, les autorités nationales tiennent compte d'impératifs d'efficacité et d'économie. Or l'organisation systématique de débats pourrait... empêcher le respect du délai raisonnable visé à l'article 6-1 de la CEDH ».

L'article 6 de la CEDH proclame ce qu'il est convenu d'appeler « le droit à un procès équitable ». Jusqu'à la fin des années quatre-vingts la Commission a considéré que cet article 6 n'était pas applicable à l'ensemble des procédures de taxations fiscales ou de recouvrement en raison de son champ d'application limité aux contestations portant d'une part sur la détermination des « droits et obligations de caractère civil » et d'autre part sur le bien-fondé d'une accusation pénale.

Le Conseil d'Etat a adopté cette position et campe dessus et cela malgré une inflexion certaine de la jurisprudence de la Commission qui se constate en ce qui concerne à la fois les droits et obligations de caractère civil et la notion d'accusation pénale.

Cette solution, bien que critiquée, concerne également le Conseil Constitutionnel et la Cour européenne elle-même.

II L'ASSIMILATION DES PENALITES FISCALES A DES SANCTIONS PENALES

A la fin des années quatre-vingts, la Commission a commencé à révéler des signes annonciateurs d'une évolution. Concernant le Conseil Constitutionnel, cette évolution est tout aussi significative. Et, elle aboutit à la reconnaissance de la compatibilité à l'article 6 des pénalités fiscales par la Cour (A). Cependant, cette évolution ne semble pas emporter l'adhésion de tous (B).

A/ EVOLUTION VERS UNE DIMENSION REPRESSIVE DE PENALITES FISCALES A LA FIN DES ANNEES QUATRE- VINGTS

1. LE CONSTAT DU CARACTERE PENAL DES PENALITES FISCALES

La Commission a commencé par faire application des critères d'identification de la notion pénale d'une sanction dégagés par les arrêts Engel et Oztürk de 1979 et 1984 pour constater le caractère pénal d'une amende administrative infligée par une juridiction autrichienne pour violation de l'obligation de déclaration fiscale (Décision 8 mai 1987: S.M cl Autriche).

Ensuite, la Commission déclarait recevable une requête mettant en cause le caractère entièrement écrit de la procédure suivie devant les juridictions suédoises connaissant du contentieux d'une majoration pour déclaration inexacte (Décision du 12 mars 1987, Max Von Sydow).

Selon M.Flauss, cette décision apparaît comme la base du revirement à venir.

L'imminence du revirement en question devenait de plus en plus probable avec la décision de recevabilité rendue dans l'affaire B c/ France en 1990.

En effet, contrairement à l'opinion du gouvernement français qui s'efforçait de démontrer que les pénalités fiscales avaient une nature purement administrative, la Commission n'écarte pas la requête comme étant mal-fondée.

La Commission manifestait ainsi sa volonté de ne pas laisser les procédures fiscales en dehors de tout contrôle de l'article 6 de la CEDH.

La confirmation de ce nouvel état d'esprit se retrouve dans la jurisprudence de l'année 1991. Dans une décision du 3 juillet 1991 van Kuijk c/ Grèce, la Commission déclarait recevable le grief concernant la mise à la charge de la requérante de redevances additionnelles à des taxes d'importation, au regard de la notion d'accusation pénale. Et, dans une décision du 5 décembre 1991(H c/France), elle consacrait la double applicabilité de l'article 6-1 et 6-2 à un contentieux concernant l'exercice du droit de préemption prévu par l'article 66B du CGI en cas d'insuffisance des prix de vente d'un bien immobilier.

Mais, le pas décisif sera franchi dans la décision d'irrecevabilité du 1er décembre 1992, E.Perrin c/France.

En effet, la Commission déclare que les pénalités fiscales pour absence de bonne foi prévues par l'article 1729 du CGI sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'article 6-1 de la Convention au titre de la notion d'accusation en matière pénale.

En l'espèce, la Commission développe une argumentation en trois points: elle souligne que le Conseil Constitutionnel a assimilé les infractions fiscales à des infractions pénales. Elle ajoute ensuite que les majorations infligées à la requérante sont qualifiées de « pénalités » dans l'arrêt du conseil d'Etat statuant sur le litige en question. Enfin, elle relève que le requérante a été exposée à une sanction qui, par son degré de gravité, appartient à la matière pénale.

Dans l'affaire Bendenoun c/France, cette analyse sera confirmée par le rapport du 10 décembre 1992 de la commission. En effet, la commission confirme l'inapplicabilité de l'article 6 aux redressements fiscaux proprement dits. Les pénalités fiscales, au contraire, sont assimilées à des sanctions ressortissant à la matière pénale compte tenu de leur gravité.

La Commission a donc fait pencher la balance en faveur de la qualification pénale des pénalités fiscales de l'article 1729 du CGI.

Cela s'explique par le fait que la Commission accorde une grande importance aux caractéristiques des pénalités, à savoir le fait qu'elles sont susceptibles de frapper tous les citoyens, elles ont une fonction de dissuasion et non de réparation pécuniaire, elles peuvent atteindre un degré de gravité considérable.

Cela peut paraître subjectif dans la mesure où aucune d'elles n'apparaît décisive à elles seules, mais additionnées et combinées elles confèrent à l'accusation un caractère pénal au sens de l'article 6-1, lequel trouve donc à s'appliquer.

En assimilant les pénalités fiscales à des sanctions pénales, la Commission sacrifie à la logique de sa propre jurisprudence en matière de qualification de la matière pénale au sens de l'article 6, elle répond aussi à un climat prétorien désormais plus favorable à la pénalisation de la répression fiscale pécuniaire.

Ainsi aux Pays-Bas, la Cour de cassation a décidé depuis 1985 que les amendes fiscales constituaient des « criminal charges » au sens de l'article 6. De même, plusieurs juridictions belges du fond ont considéré que les amendes prévues par le code de la TVA avaient un caractère pénal au sens de l'article 6 (Cour d'appel Liège, 10 septembre 1986 ; tribunal de Louvain, 31 octobre 1988).

L'évolution contemporaine de la jurisprudence du Conseil Constitutionnel est tout aussi significative. Dans la lignée des décisions assimilant le régime des sanctions fiscales à celui des sanctions pénales, la jurisprudence du Conseil Constitutionnel a rappelé la nécessité de respecter les droits de la défense en matière de sanctions fiscales (décision du 30 décembre 1982, décision du 30 décembre 1987).

Dans la décision du 29 décembre 1989, le Conseil Constitutionnel, en affirmant que le juge de l'impôt reste souverain dans l'application des caractéristiques de l'erreur commise, permet au juge de décider librement s'il y a lieu ou non de modifier sa jurisprudence sur les irrégularités commises par l'administration. Le Conseil confirme que la décision des premiers juges prendra une forme juridictionnelle et sera susceptible d'appel.

En l'occurrence, le Conseil Constitutionnel a opté pour une conception extensive du respect des exigences du procès équitable ; ces exigences sont considérées comme applicables même dans le cadre d'une procédure non juridictionnelle.

De son côté, la Cour de cassation a admis implicitement l'applicabilité de l'article 6 en matière fiscale (Cass.com.20 novembre 1990).

En l'espèce, le contribuable invoquait la Convention européenne à l'appui d'un moyen erroné. L'irrecevabilité de son moyen devant la Cour d'appel lui était donc imputable, circonstance qui, selon la jurisprudence de la Commission et de la Cour, ne permet pas de se prévaloir de la Convention. Admettant l'applicabilité de l'article 6-1, la Cour adopte un point de vue opposé à celui du Conseil d'Etat (CE, 2 juin 1989).

2. LA TOTALE COMPATIBILITE A L'ARTICLE 6 DES PENALITES FTSCALES

La Cour de la CEDH rappelle la totale compatibilité à l'article 6 de la Convention d'un régime administratif des infractions fiscales...pour autant que le contribuable pourra agir contre les sanctions prises à son encontre devant un tribunal offrant les garanties prévues par l'article 6.

Donc, pour la Cour, le bénéfice des garanties de l'article 6 et en particulier du « droit à un procès équitable » ne valent que pour la phase contentieuse de mise en cause d'une pénalité fiscale, mais non pour la phase conduisant à son prononcé.

Dans l'arrêt *Périscope c/France*, la Cour a, le 26 mars 1992, déclaré que dès lors que la contestation de la société *Periscope* a un objet patrimonial, à savoir un droit à indemnité, elle peut être regardée comme partant sur des droits de caractère civil au sens de l'article 6-1 de la Convention.

L'année suivante, la Cour consacrait sur le fondement de l'article 6-1 le droit pour tout accusé de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Le requérant faisait valoir que la procédure pénale engagée contre lui à la suite de son refus de produire les documents demandés par la douane, violait le droit au procès équitable garanti par l'article 6-1 de la Convention. Contrairement aux conclusions du gouvernement français et de la Commission, la Cour constate que les douanes ont provoqué la condamnation du requérant pour obtenir des documents. Elle en conclut que la procédure pénale revient en fait à une obligation de s'auto-incriminer prohibée par le Pacte des Nations-Unies et censurée par la CJCE (CEDH 25 février 1993, Funke c/France).

Mais concernant l'applicabilité aux pénalités fiscales des dispositions de l'article 6-1 de la Convention, la Cour a tranché pour la première fois dans le sens d'une réponse affirmative cette question (CEDH 24 février 1994, Bendenoun c/Trance). La Commission s'était déjà prononcée en ce sens par deux décisions du mois de décembre 1992.

S'agissant d'un contribuable qui contestait les pénalités pour absence de bonne foi qui lui avaient été infligées en invoquant la circonstance que, devant la juridiction administrative, il n'avait pu avoir accès à l'intégralité du dossier.

La Cour devait s'interroger sur l'applicabilité de l'article 6-1 à la matière des sanctions fiscales et sur la possibilité d'assimiler les sanctions en cause à une « accusation en matière pénale ».

Elle a conclu à cette assimilation en se fondant sur quatre éléments :

- l'article 1729-1 du CGI concerne tous les citoyens
- la majoration ne tend pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice
- elle se fonde sur une norme de caractère général donc le but est à la fois préventif et répressif.
- ses conséquences financières sont considérées et le défaut de paiement

expose à la contrainte par corps.

Le cumul de ces éléments conduit à retenir la « coloration pénale » de la sanction et donc l'applicabilité de l'article 6-1.

Cette solution ne devrait pas être remise en cause.

B/ UNE APPLICABILITE DE L'ARTICLE 6 NUANCEE ET CRITIQUEE

1. UNE APPLICABILITE NUANCEE

Applicable aux majorations d'impôt de l'article 1729 du CGI, l'article 6 l'est-il par voie de conséquence à toutes les sanctions fiscales ?

Rien n'est moins sur.

Bien au contraire même.

Toute mesure répressive prononcée par l'administration fiscale n'a pas « ipso facto » vocation à être qualifiée de sanction pénale au sens de la Convention. D'ailleurs, la Commission a refusé d'appliquer l'article 6-1 à des demandes de levée de saisie et de séquestres ayant affecté les biens de contribuables réfractaires au paiement de l'impôt (Décision du 1^{er} septembre 1993, Kristjansson c/Islande).

En ce qui concerne les pénalités fiscales, un tri doit être opéré entre celles qui répondent au critère de pénalisation auxquels la Cour a accordé un poids déterminant dans l'arrêt Bendenoun et celles qui n'y satisfont pas. En d'autres termes, le juge administratif est invité à pratiquer une méthode excessivement subtile d'identification proche de celle consacré par le Conseil d'Etat.

Il faut donc passer en revue les quelques 120 dispositions du CGI qui sont relatives aux pénalités fiscales pour faire la part entre celles soumises au jeu de l'article 6-1 et celles qui y échappent.

La tâche du juge est cependant facilitée, dans la mesure où la loi du 11 juillet 1979 sur la motivation des actes administratifs le contraint déjà à déterminer les pénalités qui infligent une sanction.

Toujours est-il que si l'assujettissement aux exigences de l'article 6-1 concernera principalement les majorations de droit, il est aussi susceptible être étendu à certaines amendes fiscales, et même le cas échéant, au droit supplémentaire prononcé en matière d'enregistrement.

En revanche, l'applicabilité de l'article 6-1 aux indemnités et intérêts de retard semblent de prime abord exclue.

Lorsque l'on se demande quelles sont les pénalités qui, constituant des sanctions, doivent être motivées, on se rend compte que les sanctions fiscales ont une nature ambiguë, à la fois indemnitaire et répressive. Mais dès 1982, le Conseil Constitutionnel a indiqué la nécessité de distinguer entre les pénalités selon leur objet. Il a déclaré qu'en matière pénale l'article 8 de la Convention s'applique à toute sanction administrative ayant le caractère d'une punition, sous réserve, en matière fiscale, des « majorations de droits et intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire ».

Le Conseil d'Etat en a déduit que les pénalités fiscales doivent être motivées dans tout les cas (CE, 13 octobre 1986). Mais en 1988, dans l'arrêt Grisoni, le Conseil d'Etat a réintroduit une distinction entre les majorations qui ont le caractère d'une réparation pécuniaire, et celles qui constituent des sanctions proprement dites. ce faisant, le conseil d'Etat mettait sa jurisprudence en harmonie avec la décision du Conseil Constitutionnel et avec la loi du 1 juillet 1987 d'après laquelle les intérêts de retard sont dus « indépendamment de toute sanction ».

Le conseil d'Etat a jugé que la majoration de 100% applicable en cas de « défaut de production d'une déclaration » est une sanction et doit être motivée. Le Conseil d'Etat n'a pas dit pourquoi.

L'arrêt Grisoni posait comme critère de distinction entre les réparations pécuniaires et les sanctions, son caractère objectif.

Dans l'arrêt Vermeersch de 1992, le Conseil d'Etat abandonne ce critère trop restrictif des droits des citoyens. Cet arrêt infléchi la définition de la sanction donnée par l'arrêt Grisoni, en ce sens que c'est l'objet de la majoration qui détermine sa nature, conformément à la jurisprudence du conseil constitutionnel.

« La pénalité pour distributions occultes » offre un second exemple de renforcement par le juge fiscal de l'exigence de motivation des pénalités.

La cour d'appel administrative de paris dans un arrêt du 14 juillet 1991 a jugé que la pénalité prévue à l'article 1763 du CGI, en cas de refus de répondre à la demande de désigner des bénéficiaires de revenus distribués, doit être motivée. Cette pénalité constitue donc bien une sanction, quoiqu'elle ne donne pas vraiment bien à une « appréciation du comportement » du contribuable au sens de la jurisprudence Grisoni : si la société s'abstient de répondre, la pénalité est du de façon « automatique ».

« La pénalité pour non déclaration de sommes versées à des tiers », prévue à l'article 1768 bis du CGI, constitue un troisième type de pénalité dont le juge a énoncé qu'elle constitue une sanction et doit être motivée (CAA Paris 18 février 1992). Ici encore, on constate que le caractère « objectif » de l'infraction ne suffit pas à dispenser l'administration du respect de l'obligation de motiver l'application de la pénalité.

« L'article 6 n'est pas applicable, en principe, au titre de la notion de droit et obligation de caractère civil à la procédure de caractère fiscal, même si les mesures fiscales incriminées ont entraîné des répercussions sur des droits patrimoniaux » (Avis Bendenoun de la Commission). La Commission a considéré que le contentieux sur les compléments d'impôts restait hors du champ d'application de l'article 6-1.

Pour l'instant, aucun arrêt de la Cour n'impose d'appliquer l'article 6 au contentieux de l'assiette et à celui du recouvrement.

Tout ceci fait dire à M. Turot, Maître des requêtes au Conseil d'Etat, que les pénalités fiscales constituent actuellement une « zone de transit » du droit administratif.

Aussi, le surcroît de protection conféré aux contribuables par la convention s'avère nuancée.

2. UNE APPLICABILITE CRITIQUEE

Une protection des droits du contribuable... en trompe l'oeil. Telle est la réaction que l'arrêt Bendenoun a suscitée concernant les exigences du procès équitable.

La Cour donne en effet sur le terrain de l'article 6-1 une réponse largement identique en substance à celle consacrée par le Conseil d'Etat lorsqu'il a eu à connaître des ressources de M. Bendenoun (Arrêt du 28 mai 1986).

A la différence de la commission (Rapport du 10 décembre 1992), la Cour a refusé de reconnaître, au profit du contribuable contestant des pénalités fiscales, un véritable droit à la communication intégrale du dossier à la disposition de l'administration.

La reconnaissance de tel droit aurait favorisé les manœuvres dilatoires des contribuables de mauvaise foi, mais elle aurait d'abord contribué à la caducité de la jurisprudence du Conseil d'Etat défavorable aux droits de la défense du contribuable.

En effet, dans une décision du 5 mars 1993, le conseil d'Etat a admis que l'administration française est en droit d'apposer au contribuable la règle du secret établie par la Convention fiscale Franco-américaine du 28 juillet 1967 et par suite de lui refuser toute transmission des renseignements qu'il a obtenu par l'exercice du droit de communication auprès des services fiscaux américains.

Ensuite et surtout la reconnaissance en question aurait eu l'avantage être en osmose avec la politique jurisprudentielle contemporaine de la Cour valorisant à l'extrême l'égalité des armes dans le cadre du procès pénal.

La difficulté tient surtout au fait que les garanties spécifiques de l'article ont été conçues pour la matière pénale au sens classique du terme, et non pour les procédures « quasi pénales ».

Envisagé du point de vue de sa contribution immédiate au renforcement des droits des contribuables, l'arrêt Bendenoun apparaît relativement décevant.

M. Flauss qualifie même l'applicabilité de l'article 6 de simple « coup d'épée dans l'eau ».

La modération, dont a fait preuve la Cour dans l'affaire Bendenoun en se gardant de remettre en cause des éléments majeurs du régime français de droit public, permet de prévoir l'évolution de la jurisprudence.

La première conséquence que l'on peut attendre de l'arrêt Bendenoun est que le Conseil d'Etat se prononce enfin, dans le même sens que la cour, sur l'applicabilité de l'article 6-1 à la procédure contentieuse relative aux sanctions fiscales.

Cependant le conseil d'Etat semble persister dans une position négative.

En revanche, les juridictions inférieures, notamment les tribunaux administratifs semblent accorder plus d'attention à l'applicabilité de la Convention.

Un jugement du tribunal administratif de Paris (19 février 1981) a écarté l'application de l'article 6 au contrôle fiscal au motif que « la décision d'engager une vérification de situation fiscale d'ensemble...ne saurait être assimilée à une accusation portée contre le contribuable ».

On ne peut déduire de cette motivation aucune inapplicabilité de principe l'article 6 aux litiges fiscaux.

Selon M. Goulard, tant que la Commission déclarera irrecevables les requêtes fondées sur une méconnaissance de l'article 6-1 pour les procédures relatives aux redressements fiscaux, la jurisprudence de Strasbourg n'imposera pas au juge administratif d'examiner en ce qui concerne l'assiette de l'impôt les moyens tirés de la violation de l'article 6.1

En la matière, le premier arrêt postérieur à l'arrêt Bendenoun est du reste tout à fait clair. En effet, avec l'arrêt Sovemarco (CE 18 mars 1994), le Conseil d'Etat a jugé que l'article 6-1 « n'est, en tout état de cause, applicable aux procédures contentieuses suivies devant les juridictions ».

Cela s'est vérifié récemment avec deux décisions sur le cumul entre les pénalités fiscales prononcées par l'administration et les sanctions pénales prononcées par le tribunal correctionnel (Cass. crim. 20 juin 1996, Ponsetti; Avis CE 4 avril 1997, Jammet). Ces décisions ont été fondées sur le fait que les poursuites pénales du chef de fraude fiscale auraient une nature et un objet différent de ceux poursuivait par l'administration dans le cadre du contrôle fiscal et qui tend au recouvrement des impositions éludées.

Cette position va à l'encontre de celle de la cour ce qui laisse penser que l'impact que la jurisprudence Bendenoun et l'applicabilité de l'article 6 qui en a résulté parait bien faible.

CONCLUSION

Les résistances à la reconnaissance au contribuable de droit dont pourtant bénéficient des individus poursuivis pour des crimes biens plus odieux que la fraude fiscale sont très fortes.

Ce qui est paradoxal au pays des droits de l'homme surtout qu'il est un principe fondamental du droit pénal selon lequel une personne ne peut être condamnée plusieurs fois pour les mêmes faits. Par exemple, un individu condamné pour meurtre ne pouffa également être sanctionné pour coups et blessures ayant entraîné la mort. Ce principe dit du non-cumul des peines est également connu sous sa terminologie latine de « non bis in idem ».

Pourtant, en matière fiscale, un contribuable peut se voir infliger par l'administration des majorations de droit au motif qu'il a volontairement tenté d'éluder l'impôt ou tenté d'égarer le contrôle de l'administration par des manœuvres frauduleuses et être également condamné par le tribunal correctionnel à des amendes et/ou une peine de prison pour fraude fiscale.

La reconnaissance par la Cour de l'application aux pénalités fiscales des garanties de l'article 6 de la Convention, par la décision Bendenoun qui a obligé le Conseil d'Etat à accepter enfin d'examiner la conformité du système de sanction administrative avec les stipulations de la Convention, ainsi que la position plus favorable de la Cour de cassation à l'application de la Convention au contentieux fiscal, permettaient de nourrir quelque espoir sur la remise en cause de ce système.

Pourtant deux décisions rendues récemment rendues par les juridictions suprêmes adoptent des positions clairement à l'encontre de celle retenue par la Cour.

En effet, celle-ci a fait application de l'article 6 de la Convention et de la règle « non bis in idem », notamment dans une jurisprudence récente (CEDH 23 octobre 1995, Gradinger c/ Autriche), en relevant deux décisions, l'une administrative, l'autre pénale, ayant infligé chacune des sanctions se fondant sur le comportement. L'infraction sanctionnée par l'administration ne représentait qu'un aspect du délit pénal, selon la Cour.

Pour sa part, le Conseil d'Etat, saisi d'une demande d'avis pour le tribunal administratif de Rennes de la question du non-cumul des peines, a écarté l'application cette règle en considérant que ce principe ne trouve à s'appliquer que dans le cas où une même infraction pénale ayant déjà donné lieu à un jugement définitif ferait l'objet d'une nouvelle poursuite devant une juridiction répressive.

Cette approche n'apparaît pas très convaincante sur le plan théorique dans la mesure où les pénalités fiscales infligées par l'administration ont indiscutablement un caractère pénal.

C'est pour cette raison que la Cour européenne les a assimilées aux « accusations en matière pénale » au sens de l'article 6 de la Convention.

Compte tenu des décisions prises par les juges suprêmes français, la condamnation du cumul existant actuellement entre les pénalités fiscales et les sanctions pénales ne pourra venir que d'une prochaine décision de la Cour.

Il faut espérer néanmoins que le législateur n'attendra pas la probable condamnation de la France pour mettre fin à ce système d'un autre âge, comme ce fut le cas récemment pour le double degré de juridiction en matière de droits d'enregistrements, dont l'introduction dans le droit français a été prévue la loi de Finances pour 1997.

BIBLIOGRAPHIE

- * Droit pénal de la fiscalité, de Ms. Tixier et Derouin, chez Dalloz
- * Droit fiscal pénal, de Pierre di Malta, chez Puf
- * les grands arrêts du Droit criminel, de M.Pradel , chez Sirey
- * Punir sans juger? De la répression administrative au droit administratif pénal, de M.Delmas-Marty et C.Teitgen-co1ly, Economica
- * Droit administratif et CEDH: l'année 1991, de JF Flauss, Actualités de la CEDH
- * Droit pénal fiscal, de Jacques Buron, L.G.D.J
- * Droit fiscal constitutionnel, de Loïc Philip, Ecomonica
- * Pénalités fiscales et CEDH, de J.F FLAUSS, Les Petites Affiches 1994
- * L'influence du droit à un procès équitable sur le pouvoir de sanction fiscale, de J.R Pellas, Les Petites Affiches 1994
- * fiscalité européenne, droit au respect de ses biens et caractère équitable du procès fiscal, Les Petites Affiches 1996
- * CEDH et contentieux administratif de l'impôt, de G. Goulard, Les Petites Affiches 1994
- * Fiscalité et CEDH, de G. Cohen-Jonathan, Les Petites Affiches 1994

- * L'apport du droit pénal au régime juridique des sanctions fiscales, de P.Derouin, Les Petites Affiches 1993
- * Procédures fiscales et droits processuels garantis par la CEDH, de M. De Salvi⁴ Les Petites Affiches 1994
- * CEDH et contentieux judiciaire de l'impôt, de B.Vigneron, Les Affiches 1994
- * Commission 1.12.1992, Perin c/ France, RIF 8.1993 n°1255
- * Commission 10.12.1992, Bendenoun.....
- * Pénalités fiscales et l'article 6 de la CEDH, conclusion de M. ARRIGHI
DE CASANOVA, commissaire du gouvernement, RIF 5.1995
- * Cass.ass.plén 14,6,1996, Klockner, RIF 8.1996 no1118
- * L'application des principes généraux du droit pénal aux pénalités fiscales : étendues et limites, de S. AUTRY, RIF 5.1996
- * Applicabilité de l'article 6-1 de la CEDH, de G. GOULARD, RIF 6.94
- * Pénalités fiscales : une zone de transit du droit administratif, de J.TUROT, RIF 4,1992
- * CE 2.6.1989, Bussoz, RIF 8.1989 n° 1019
- * CE 21.12.1990, Cordaro, RIF 2.1991 n° 214

- * CE 28.9.1984, RIF 11.1984 no 1367
- * CE 29.1.1992, Beltoise, RIF 3.1992 n° 368
- * CE 15.4.1992, Hode et Cie, RIF 6.1992 n°855
- * CE 22.4.1992, Perseguers, RIF 6.1992 no 879
- * CEDH 25.2.1993, Miaillhe c/ France, RfF 8.1993 n° 1254
- * CEDH 25.2.1993, Funke c/ France
- * CEDH 26.3.1992, Edition Périscope, RIF 8.1992 n°1279
- * C.C 28.9.1990, RIF 2.1991no213
- * C.C 29.12.1989, RIF 2.1990 n°195